

# *Da capacidade contributiva sua natureza e extensão*

*Paulo Cardoso de Oliveira\**

Introdução. 1. A capacidade contributiva e sua importância para a justiça tributária. 2. Da natureza “principlológica” da capacidade contributiva e de sua eficácia. 3. Da extensão do princípio da capacidade contributiva. 4. Aspectos conclusivos.

## *Introdução*

Presente nas constituições brasileiras desde 1824, o princípio da capacidade contributiva, contido no Texto Magno atual, no § 1º do art. 145,<sup>1</sup> desperta questões que têm dividido os estudiosos da matéria, no que se refere à redação das expressões “sempre que possível” e “impostos”.

A indefinição da primeira induz ao questionamento da própria natureza “principlológica” da capacidade contributiva e a segunda sugere sua extensão à totalidade dos impostos, fatos estes que nos levam à meditação, procurando neste breve trabalho identificar como é visto o problema pelas principais vertentes doutrinárias e na jurisprudência, com o escopo de encontrar um

sentido para a disposição.

No centro do problema, identifica-se a natureza jurídica do princípio da capacidade contributiva e seu alcance nos termos do vigente Texto Magno.

A importância do tema justifica-se pelo desafio de sua abordagem, realçada pelo fato de ser a questão tributária preocupação atual, agregada à noção de equidade e justiça que a capacidade contributiva encerra, para aqueles que, como nós, defendem um sistema tributário justo, não obstante para a grande maioria daqueles que militam na área constitua ingenuidade tal crença.

Não nos atrai o pensamento da corrente pes-

\* Professor da AEUDF, Mestrando em Direito Público.

<sup>1</sup>“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (§ 1º do art. 145 da Constituição Federal de 1988)

simista, por não parecer razoável o modelo descrito e criticado por Luigi Vittorio Berliri,<sup>2</sup> que deixa ao alvedrio do político, apenas com base na conveniência política, preponderante em certa conjuntura, confiscar o fruto do trabalho dos cidadãos, uma vez que se afasta da idéia de Estado de Direito, com todos os seus consectários.

Malgrado a complexidade do tema, o trabalho será desenvolvido em quatro itens. No primei-

ro, serão apresentadas as características da capacidade contributiva e ressaltada sua importância para a justiça tributária; no segundo, será discutido o posicionamento que não reconhece à capacidade contributiva o *status* de princípio, aqui denominado de natureza “principiológica”, e a sua eficácia. O terceiro item discutirá a extensão do princípio da capacidade contributiva, concluindo-se a abordagem, no quarto item, com breve apresentação de aspectos conclusivos sobre o tema.

---

## *1. A capacidade contributiva e sua importância para a justiça tributária*

---

A tormentosa questão do financiamento das despesas governamentais impõe ao legislador a necessidade de buscar na sociedade, dentre os administrados com capacidade econômica, os recursos necessários. Todavia, a existência de disparidades entre os contribuintes leva-o a exercer uma seletividade na fixação dos tributos, para que somente aquelas pessoas que tenham recursos contribuam no financiamento das despesas do Estado.

Segundo Misabel Abreu de Machado Derzi, atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro, o grande construtor do princípio da capacidade contributiva foi Benvenuto Grizziotti, que estabeleceu uma

correlação entre tal capacidade e os serviços públicos, “erigindo-a em elemento causal da obrigação tributária”. (1998: 689/690)

*“ A tormentosa questão do financiamento das despesas governamentais impõe ao legislador a necessidade de buscar na sociedade, dentre os administrados com capacidade econômica, os recursos necessários. ”*

Carlos Palao Taboada realça a importância de Benvenuto Grizziotti como incorporador à doutrina jurídico-tributária da noção de capacidade contributiva, concebida por ele como causa última do dever de pagar impostos, que nada mais significa

que a participação do cidadão nos serviços públicos custeados por tal tributo. (1978: 128)

Segundo o autor, para Grizziotti “um sistema tributário racional deveria graduar os impostos de conformidade com essa causa primeira do dever impositivo: de acordo com os benefícios recebidos pelos indivíduos, através dos serviços

---

<sup>2</sup> “El hecho es que economistas y juristas, políticos y expertos (...) parecen hoy en gran medida acordes en reducir la construcción del ordenamiento tributario al ámbito de este programa: decida la razón política cuáles son las tendencias y los efectos económicos que más conviene adoptar, en función de las circunstancias, como directrices y objetivos de la imposición; enseñen la ciencia y la experiencia cuáles son los impuestos más idóneos para alcanzar aquellos objetivos; formule técnicamente el jurista los mandatos necesarios para establecer esos determinados impuestos” ( 1986: 37/38)

públicos”. (1978: 128)

Tal tese foi repelida na doutrina italiana, que entendia inexistir, no plano jurídico, essa relação entre serviços públicos e imposto. A reação foi grande, chegando a ponto de o grande tributarista italiano Achile Donato Giannini negar a emissão em, termos jurídicos, de juízo sobre a justiça ou injustiça de um imposto, afirmando que “até ao mais iníquo ou mais antieconômico dos impostos não se pode negar caráter jurídico, quando tenha sua base no poder de império do Estado e, como fim, conferir a este uma receita”, sendo, portanto impossível formular um juízo, em termos jurídicos de sua justiça. (1978: 128)

A reabilitação do princípio veio mais tarde, revitalizada na monografia de Emilio Giardina *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, leciona Misabel Abreu.

Giardina, afirma a atualizadora da obra de Baleeiro, vê a capacidade contributiva como um condicionante da discricionariedade legislativa, tolhendo as imposições excessivas que sejam confiscatórias e impedindo a oneração das rendas mínimas, levando à graduação progressiva do sistema tributário. (1998: 689/690)

Colocada de forma sintetizada a base evolutiva doutrinária do princípio da capacidade contributiva na doutrina estrangeira, cabe apresentar o pensamento de autores pátrios destacando, inicialmente, sua imanência ao princípio da igualdade tributária, caracterizada pela isonomia de tratamento dos contribuintes pelo Estado, posição realçada por Elizabeth Nazar Carrazza, que a vê concretizada, no que diz respeito aos impostos, pelo referido princípio. (1992: 109)

A capacidade contributiva é vista por Alexander Roberto Alves Valadão, como “corolário lógico do princípio da igualdade, fundante do sistema tributário e objeto primeiro de qualquer ordenamento jurídico que seja expressão de um Estado democrático (...)” (1998: 299)

Não obstante sua importância, segundo Gilberto de Ulhôa Canto, no prefácio à 1ª edição da premiada obra de José Marcos Domingues de Oliveira, *Direito Tributário - capacidade contributiva*, o princípio da capacidade contributiva somente na quadra mais atual passou a ser considerado de interesse e conteúdo jurídico, uma vez que, antes, o jurista o entendia como matéria própria da Ciência das Finanças e como orientação a ser seguida pelo legislador. Afirma o citado prefaciador, que em muito contribuiu para a “juridicização” do princípio, o fato de ele vir sendo consignado expressamente em constituições e leis gerais tributárias de vários países como México, Itália, Espanha entre outros. (1998: 1/2)

Apesar de estar presente nas constituições brasileiras de longa data, figurando desde 1824, como ideal de igualdade e justiça fiscal, e, de modo claro e abrangente, na carta de 1946, por obra de Aliomar Baleeiro, segundo informa Gilberto de Ulhôa Canto, tal proposição diretora, todavia, não era vista como provida de executoriedade, não obstante ser indiscutível a juridicidade do princípio, conceituado, segundo Perez de Ayala, “como uma exigência ética da justiça”. (1998:21).

Ainda na quadra mais atual, encontramos instalada polêmica sobre a natureza jurídica da capacidade contributiva onde, além de se negar sua aplicabilidade, questiona-se sua qualidade de princípio, tema esse que passamos a abordar, a seguir.

## 2. Da natureza “principlológica” da capacidade contributiva e de sua eficácia

Destoando da maioria dos doutrinadores nacionais, Dario da Silva Oliveira Júnior em seu livro *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*<sup>3</sup> nega à capacidade contributiva a qualidade de ser um princípio, uma vez que não possui, no Texto Constitucional atual, qualidade mandamental, em razão de a redação “sempre que possível” do § 1º do art. 145 da Constituição de 1988 referir-se tanto à oração “os impostos terão caráter pessoal”, quanto à frase “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Contrapõe seu ponto de vista com o posicionamento de importantes tributaristas pátrios como Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado, que vêem a ressalva como aplicável à personalização do tributo e Ricardo Lobo Torres, Roque Antônio Carrazza e Luciano Amaro, para os quais, de uma maneira geral, a interpretação que melhor atende ao espírito da norma constitucional é a obrigatoriedade de o imposto ter caráter pessoal e ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, quando, por sua natureza, o tributo se prestar a isso. (2000: 50/51)

Dario Oliveira Júnior sustenta, com base em análise da sintaxe do referido art. 145, a inexistência de natureza mandamental na capacidade contributiva e, sim, de “natureza meramente indicativa, destarte, não podendo ser considerado um princípio em sua essência”.

Esse autor centra seu esforço interpretativo no aspecto gramatical ao observar que a conjunção coordenada “e” une as expressões “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Tais expressões, afirma, são de valor igual, inexistindo entre elas subordinação. “Assim a expressão *sempre que possível* abrange tanto *os impostos terão caráter pessoal*, como *serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*.”

Portanto, conclui, “o que se tem não é um dispositivo constitucional de natureza mandamental, mas sim de natureza meramente indicativa, destarte não podendo ser considerado um princípio em sua essência”. (2000: 52/53)

Não nos parece, todavia, adequada a posição, à luz dos conceitos a seguir expostos, não obstante o respeito que merece o citado autor.

Segundo Plácido e Silva, os “princípios jurídicos significam os pontos básicos que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio Direito. Indicam o alicerce do Direito”. (in *Análise Jurídica dos Princípios Tributários* 2000:3)

Para José Cretella Júnior, princípio é “toda a proposição, pressuposto de um sistema que lhe garante a validade, legitimando-o”. (1991: 6)

A relação princípio/norma tem, em Celso Antônio Bandeira de Mello, bela síntese, em que o autor vê o princípio como elemento que define

<sup>3</sup> *Análise Jurídica dos Princípios Tributários da Legalidade, Anterioridade e Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Lumens Jûris, 2000.

a lógica e a racionalidade do sistema normativo dando-lhe sentido harmônico.<sup>4</sup>

Celso Ribeiro Bastos, ao apresentar o significado dos princípios para o Direito Administrativo, sustenta não ser cabível a aplicação isolada do princípio, uma vez que a concretização deste ocorre por meio das normas, “nas quais devemos ler os princípios, isto é, devemos reconhecer que eles são critérios, do ponto de vista da interpretação, supra-ordenados às próprias normas que compõem o campo de estudo (...)”, aplicação essa que entendemos não limitada ao Direito Administrativo, estendendo-se, sem dúvida, ao Direito Tributário. (1999: 23)

Na obra do grande doutrinador do Direito Tributário brasileiro Aliomar Baleeiro, em sua atualização por Misabel Abreu, os princípios constitucionais são entendidos como surgidos das formas mais diversas, formulados em normas vagas, altamente abstratas ou densificados, de maior ou menor concreção, estruturais-fundamentais, acidentais ou periféricos. (1998: 39)

Por outro lado, é destacado nessa obra ser, a capacidade contributiva, princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam: a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco.

A força vinculante do princípio é indiscutível, tanto para o legislador ordinário quanto para

o intérprete e aplicador da Constituição atual, afirma Misabel Abreu, não podendo tal proposição ser interpretada “à luz da concepção de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista. Ao contrário, a Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios auto-aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador como também para o intérprete e aplicador da lei” (1998: 689)

Ainda no que se refere à sua aplicabilidade, Misabel Abreu, vislumbra o conceito de capacidade contributiva em duas extensões: a absoluta, ou objetiva, e a relativa, ou subjetiva.

O sentido objetivo é visto como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto; diretriz para a eleição das hipóteses de sua incidência. O subjetivo, por outro lado, vincula-se aos critérios de graduação do imposto; de limites à tributação.

No que se refere ao aspecto objetivo, afirma, o princípio da capacidade contributiva não é apenas auto-aplicável, mas de conteúdo determinado na atual Constituição, assegurando-se sua concretude nas normas infraconstitucionais.<sup>5</sup>

Quanto ao aspecto subjetivo, ele corresponde “a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento do tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da personalidade do im-

<sup>4</sup> O princípio é “(...) mandamento nuclear do sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”. (1990: 229/230)

<sup>5</sup> O conteúdo da capacidade contributiva já está “amplamente determinado no Texto Magno” adquirindo concreção na regulação infraconstitucional. Portanto, no caso brasileiro, pouco questionamento poderá surgir sob o aspecto da capacidade econômico-objetiva no sentido absoluto (exceto no caso de imposto federal residual), como mera escolha, pelo legislador ordinário das hipóteses de incidência.” (1998: 692)

posto, proibição de confisco e igualdade (...)" (1998: 692)

Para Roque Antônio Carrazza, a expressão em comento não deve ser entendida como mera recomendação, ou simples apelo ao legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.<sup>6</sup>

Não é, portanto, segundo anotado em Baleeiro, cláusula permissiva, tampouco instrumento de atribuição de poder discricionário ao legislador, uma vez que o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo. (1998: 694)

Segundo exemplificado na obra de Aliomar Baleeiro, nos impostos ditos indiretos<sup>7</sup> embora não seja possível graduar o tributo à capacidade econômica de quem adquire o produto, tal fato, entretanto, não retira a imperatividade do preceito, máxime por ser seu objetivo tão-só o de

tornar razoável sua aplicação.

Por fim, Geraldo Ataliba, citando José Afonso da Silva, sustenta inexistir norma constitucional ou princípio inteiramente destituído de eficácia, simples afirmação de um ideal, sem nenhuma coatividade. Aliomar Baleeiro, afirma Ataliba, mostra que o princípio é voltado ao legislador, todavia após a feitura da lei, isso não significa que o juiz não possua meios de assegurar alguma eficácia a essa proposição diretora. (*In Revista de Direito Tributário* 4 1978: 143)

Não obstante a abordagem até então desenvolvida, esclarecedora da natureza "principiológica" da capacidade contributiva e de sua aplicabilidade, resta abordar a tormentosa questão de sua extensão à totalidade dos impostos, tema que fatalmente aprofundará os argumentos até aqui despendidos, trazendo novas luzes, em razão do caráter sistêmico da problemática tributária aqui explorada, a serem retomados no item conclusivo final.

---

### 3. *Da extensão do princípio da capacidade contributiva.*

---

Antes de adentrar o tema do alcance do princípio da capacidade contributiva aos impostos, mister se faz definir imposto, que o tomamos, neste trabalho com o sentido que lhe é dado na legislação brasileira, disposto no art. 16 do Código Tributário Nacional – CTN, nestes termos:

Imposto é o tributo cuja obrigação tem

por fato gerador uma situação independente de qualquer situação estatal específica, relativa ao contribuinte.

De acordo com Luiz Emygdio da Rosa Júnior, o imposto tal como o conceitua o CTN, é um tributo não vinculado, uma vez que é devido pelo contribuinte independentemente de qualquer prestação estatal. (1993: 244)

---

<sup>6</sup> "O sentido da norma jurídica é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Ou melhor, se a regra matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva". (apud *Análise Jurídica dos Princípios Tributários da Legalidade, Anterioridade e Capacidade Contributiva* 2000: 56)

<sup>7</sup> "(...) nos impostos incidentes sobre a importação, a produção ou a circulação, o sujeito passivo, que recolhe os tributos aos cofres públicos (o industrial ou o comerciante), transfere a um terceiro, o consumidor final, os encargos tributários incidentes".

Para Adilson Rodrigues Pires, o imposto é cobrado “pura e simplesmente, em face da ocorrência de fato social, de caráter econômico, revelador da capacidade contributiva do indivíduo”. (*apud Direito Tributário Capacidade Contributiva* 1998: 82)

Continuando com as definições necessárias ao desenvolvimento do tema, urge apresentar a diferenciação dos impostos em reais ou pessoais.

Impostos pessoais são aqueles cujo fato gerador e base de cálculo levam em consideração as condições individuais do contribuinte e, por natureza, são diretos, isso é, o ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte indicado na lei como tal. Os impostos reais, por outro lado, são os que levam em consideração a matéria tributável, abstraindo-se das condições do contribuinte. (1998: 85)

Colocada a questão conceitual, passamos a enfrentar o problema identificado, da extensão do princípio da capacidade contributiva a todos os impostos, independentes de sua natureza pessoal ou real.

Na interpretação de Roque Antônio Carrazza e Luciano Amaro há a obrigatoriedade de o imposto ter caráter pessoal, de ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, quando, por sua natureza, o tributo se prestar a isso. (destaquei) (2000:48)

Tal hermenêutica não está em total harmonia com a posição de Américo Lacombe, para o qual o princípio da capacidade contributiva deveria ser aplicado a todos os impostos, uma vez que é corolário do princípio da igualdade. (1996: 46)

Linha de entendimento análoga à de Lacombe foi destacada pelo Ministro Marco Aurélio no julgamento do Recurso Extraordinário 234.105-3/São Paulo, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao ser apreciada a constitucionalidade da progressividade do IPTU, sustentando inexistir no art. 145 do Texto Constitucional qualquer limitação do alcance daquele princípio aos impostos de maneira geral.

Entende aquele julgador ser o alvo do preceito estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, onerando aqueles com maior capacidade econômica, sendo descabido distinguir a espécie de imposto.

Importa, afirma o Ministro, eleger a capacidade econômica do contribuinte como critério de justiça para definir o *quantum* devido, uma vez que “não posso colocar numa mesma vala alguém que adquire um bem imóvel com valor de mercado igual a vinte mil reais daquele que adquire bem avaliado em milhões (...)” ( *in* Recurso Extraordinário 234.105-3/São Paulo)

A polêmica instalada sobre a pessoalidade do imposto, de poder ou não ser o princípio da capacidade contributiva estendido aos impostos reais, parece-nos ter como premissa básica o entendimento da relação do princípio da igualdade com o princípio da capacidade contributiva, aspecto que foi didaticamente dissecado por Carlos Palao Taboada.

Segundo o citado autor, a vinculação do princípio da capacidade contributiva ao princípio da igualdade experimentou, doutrinariamente, três fases distintas naquilo que ele denominou “apo-geu e crise da capacidade contributiva”.

Na primeira fase, a noção de capacidade contributiva empregada nos textos constitucionais expressava “princípio elementar de justiça”, com supedâneo na idéia de que os impostos deveriam se relacionar com a riqueza dos contribuintes. Nada mais significava do que uma forma de exprimir um princípio de justiça intuitiva, uma vez que não fora tal noção concebida como critério positivo, como uma positivação do princípio da igualdade.

Parece-nos que o pensamento do Ministro Marco Aurélio e de Américo Lacombe está em harmonia com esse entendimento, que segundo Palao, antecede ao nascimento da noção de capacidade contributiva como teoria coerente e precisa, ainda na ciência das finanças clássicas do século XIX.

A idéia de que os impostos devem guardar alguma relação com a riqueza dos indivíduos é contemporânea ao momento em que passaram eles a existir, desde a história mais remota, portanto, conforme leciona Palao.<sup>8</sup>

A segunda fase, segundo o autor, apresenta a noção de capacidade contributiva como um critério material que complementa o princípio da igualdade, dando-lhe conteúdo e possibilitando que se diferenciasssem as situações iguais daquelas desiguais. É, segundo Carlos Palao Taboada, a fase de apogeu do princípio, na qual a capacidade contributiva absorve por inteiro o princípio da igualdade, isto é, a doutrina entende ser aquele

princípio o único válido para a aplicação do princípio da igualdade. (1978: 127/129)

Nessa segunda fase, portanto, o princípio da capacidade contributiva representaria um critério material no qual a igualdade encontraria um complemento.

Por fim, a terceira fase, que representou a crise do princípio da capacidade contributiva produz a separação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, segundo Palao Taboada, por meio da obra de Salvatore La Rosa, *Igualdade Tributária e Isenções Fiscais*.

Nessa obra, assinala Taboada, o princípio da igualdade é concebido como puramente formal, inexistindo qualquer menção ao conteúdo de duas situações comparadas, isto é, nada se diz sobre seus conteúdos quando se afirma ser a situação “A” igual à “B”. O princípio da igualdade seria meramente formal; “exige paridade de tratamento formal entre as situações a que se refere”. A capacidade contributiva, por ser princípio de justiça distributiva, afetaria o conteúdo das relações e limitaria, portanto, o princípio da igualdade.<sup>9</sup> (1978: 127)

O princípio da igualdade, nessa concepção, é visto como tendo conteúdo próprio, sendo desnecessárias concreções positivas fora dele, podendo ser aplicado sem que o legislador constitucional assinale os critérios de discriminação. A capacidade contributiva pode, até, desaparecer do Texto Constitucional, sem que se diminuam as

<sup>8</sup> “Quando os relatores desses textos constitucionais insertaram neles preceitos desta natureza não tinham, provavelmente, a consciência de estar juntando nada, de estar concretizando, ulteriormente, nenhum princípio que não se derivasse, de forma imediata, de uma idéia de justiça mais ou menos concretizada na consciência jurídica de determinada coletividade política” (Carlos Palao Taboada, *Isonomia e capacidade contributiva* 1978: 126/127)

<sup>9</sup> “(...) consiste em entender que o princípio da capacidade contributiva não é mais que a especificação concreta de um princípio da igualdade que já não se concebe - de maneira positiva - como um princípio meramente formal, mas como princípio dotado de um conteúdo autônomo. Portanto, um princípio que não necessita de nenhuma concreção material; um princípio que tem em si mesmo um conteúdo determinado”.(1978: 127)



garantias do cidadão, em particular. (1978: 134)

Palao, em apertada síntese, apresenta a concepção que, dentre as apresentadas, entende ser a mais adequada. Sustenta não ter o princípio da igualdade conteúdo puramente formal, não sendo o princípio da capacidade contributiva necessário como “plasmação material de um critério de discriminação”. Assim, afirma, ainda que não haja a positivação da capacidade contributiva, isso nada muda em absoluto, posto que a igualdade é um princípio que prescinde de critérios de discriminação.

Alberto Xavier, por outro lado, traz à consideração outro aspecto da capacidade contributiva, qual seja o da posição destacada do princípio, juntamente com as proposições diretoras da generalidade e da legalidade resultado da idéia de Estado de Direito, fato que possibilitou que tais princípios assumissem, “para além de expressão constitucional, uma profunda unidade sistemática, constituindo a própria emanção do Estado de Direito no domínio dos impostos”. (1978: 9)<sup>10</sup>

Sacha Calmon Navarro Coelho, interpretando o modelo brasileiro, apesar de não considerar crível a criação de impostos sem substrato na capacidade das pessoas para pagá-los, identifica particularidade importante no modelo tributário atual, qual seja a extrema constitucionalização do Direito Tributário e o aspecto exauriente de

nosso sistema de repartição de competências, que, na prática, ao optar pela tributação indireta, tirou grande parte do condicionamento do legislador no sentido da pessoalização do imposto, grande serventia do princípio da capacidade contributiva. (2000: 76)

Apesar dessa realidade pouco estimulante, Sacha Calmon entende que tal princípio, juntamente com os demais colocados na Constitui-

ção Brasileira, tem validade, sob pena de, ao ignorá-lo, retirar-se efetividade à Carta Magna. A utilidade dos princípios, sustenta, pode ser sintetizada no fato de, além de informar a descrição do legislador, servirem, também, para graduar a

progressividade do imposto, em nome da justiça e da igualdade. (2000: 77)

Por derradeiro, do ponto de vista operacional, diríamos, são apresentados na obra de Aliomar Baleeiro cinco critérios de comparação (igualdade material), que atuam como variáveis para permitir agrupar os seres em iguais e desiguais, vistos pela atualizadora da obra como linhas mestras da igualdade material, cada um deles voltado à proteção de algum valor básico, como segurança jurídica, proteção contra o arbítrio.

Destacam-se, entre eles, aqueles que impõem o dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais e na medida dessa desigualdade,

*“ O instituto da extrafiscalidade é utilizado pelo legislador dos Estados modernos, como instrumento de tributação para atingir objetivos econômicos. ”*

<sup>10</sup> “(...) O cerne da justiça em matéria de tributos está, pois, em afirmar que a lei fiscal deve tratar os cidadãos de modo ‘igual’ e que a igualdade, necessariamente relativa, tem como padrão ou como critério a capacidade econômica - aspecto positivo - com exclusão de todo e qualquer outro critério baseado no sexo, na raça, ou até na nacionalidade que, em face do ideal de justiça acolhido, não são tidos como relevantes, mas como arbitrários - este é o aspecto negativo”. (Alberto Xavier, Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação 1978: 9/10)

função da capacidade econômica do contribuinte, bem como os que impõem o dever de considerar as grandes desigualdades materiais advindas dos fatos com o fito de atenuá-las, restabelecendo o equilíbrio social, por meio da progressividade dos tributos.

Além desses aspectos, a possibilidade de derrogações, parciais ou totais, ao princípio da capacidade contributiva por outros valores constitucionais como critérios de comparação, inspiradores de progressividade, regressividade, isenções, benefícios, visando a favorecer a igualação de situações díspares, em vez de acentuá-las, também são destacados.

No centro da problemática identificada, foi oportuna a decisão do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o cabimento da progressividade no IPTU, através do decano dos membros daquela Corte, Ministro Moreira Alves, que em voto-*visita*, centrou sua fundamentação no conteúdo do citado art. 145, § 1º da Constituição, além de servir de exemplo, do conteúdo até aqui desenvolvido, o tratamento dado ao IPTU, imposto objeto do julgado.<sup>11</sup>

Partindo da distinção clássica, segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real, o ilustre julgador interpretou o sentido daquele art. 145 da Constituição como determinante de que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham caráter pessoal, caso em

que, afirma, “serão graduados — e um dos critérios de graduação poderá ser a progressividade — segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Reconheceu, portanto, a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos impostos pessoais, considerando ter a parte final do art. 145 repellido a conclusão de sua extensão aos impostos reais.

Em sua fundamentação, o magistrado faz exegese do art. 145 e interpreta a expressão “esses objetivos” constantes da oração “especialmente para conferir efetividade a *esses objetivos*” como o desejo do constituinte de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e de que aqueles, com tal caráter, deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, “certo como é que essa faculdade de identificação só tem sentido quando se trata de imposto de caráter pessoal (...) na definição de Gianini<sup>12</sup>. (RE 153.771-0/MG, STF)

Da leitura do julgado, colhe-se a constatação de que o fator que atribui ao IPTU a natureza de imposto real decorre de seu fato gerador ser a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor.

Segundo Moreira Alves, não foram levadas em consideração pelo legislador, no Código Tributário Nacional vigente, as condições do sujeito

<sup>11</sup> O presente julgado representa divergência a voto do Relator, Ministro Carlos Veloso, que entendia que o citado artigo 145 da Constituição, determinava a progressividade no IPTU, como forma de emprestar-lhe pessoalidade.

<sup>12</sup> Impostos pessoais são “aqueles que alcançam o conjunto de rendimentos ou de bens do contribuinte, ou também uma parte destes, mas enquanto dizem respeito a dada pessoa, levando em conta, em medida mais ou menos ampla, as suas condições” impõem atribuição à administração tributária da faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (In RE 153.771-0) aso brasileiro, pouco questionamento poderá surgir sob o aspecto da capacidade econômico-objetiva no sentido absoluto (exceto no caso de imposto federal residual), como mera escolha, pelo legislador ordinário das hipóteses de incidência.”(1998: 692)

passivo, máxime pelo fato de os impostos da natureza do IPTU serem sub-rogados na pessoa do adquirente, ou seja, o sujeito passivo do imposto devido anteriormente à transmissão do bem imóvel é quem o adquire, que, ressalta-se, não era titular de direito real, nem tinha a posse, quando da ocorrência do fato gerador anteriormente à aquisição, não se podendo inferir, na ocasião, que ele tivesse capacidade contributiva, conclui.

Em regra geral, portanto, os impostos pessoais é que se ajustam de maneira adequada a critérios progressivos.

Segundo anotado em Aliomar Baleeiro, a progressividade nos tributos é a única que permite a personalização dos impostos nos termos do art. 145 citado. Ao conceder reduções e isenções, o legislador está levando em consideração as necessidades pessoais do contribuinte que, todavia, implicam a necessidade de compensação por meio da progressividade, para que o montante da arrecadação não se altere.

Outro fator que restringe a aplicação da capacidade contributiva é o da tributação com fins extrafiscais.

Carlos Palao Taboada, ao analisar o princípio da capacidade contributiva, identifica o problema de saber se tal proposição se refere à carga tribu-

tária do indivíduo ou a cada imposto em particular, destacando o grave problema dos impostos com fins extrafiscais.

O instituto da extrafiscalidade é utilizado pelo legislador dos Estados modernos, como instrumento de tributação para atingir objetivos econômicos. Cita, o autor, por exemplo, o ato de se fomentar o desenvolvimento mediante isenções e, até o fomento de poupança, por meio de isenções de renda. Identifica, aqui, exceção, não vislumbrando ausência de validade, à aplicação do critério da capacidade contributiva, uma vez que entende que as isenções com fins extrafiscais são legítimas, não obstante deixarem de cumprir plenamente a justiça tributária. (1978: 130/131)

Nessa linha, o Ministro Moreira Alves, quando afirma que “em se tratando de aplicação extrafiscal de imposto, não está em jogo a capacidade contributiva do contribuinte, que só é levada em conta com relação aos impostos pessoais com finalidade fiscal”.

Por fim, arremata Moreira Alves no seu julgado, não há de se falar em progressividade para o IPTU “porque esse imposto tem, como disciplinado no sistema tributário brasileiro, caráter real, que é incompatível com a progressividade de capacidade econômica do contribuinte (...)”.

---

#### ***4. Aspectos conclusivos***

Do conteúdo exposto, é possível inferir-se alguns aspectos de relevo no entendimento do problema e arriscar-se a formular algumas idéias, visando a esboçar uma tentativa de solução à presente situação, vista como de grande complexidade.

Inicialmente, a expressão “sempre que possível” existente no Texto Constitucional atual, parece-nos não poder ser vista, à luz do apresentado, como descaracterizadora da capacidade contributiva como princípio e, tampouco, como in-

dicativa de ausência de sua aplicabilidade.

É preciso observar, além dos argumentos já expendidos, que os conceitos jurídicos não perdem tal natureza por força da indeterminação, como bem lecionou Karl Engisch, citado por José Marcos Domingos de Oliveira. Seu emprego pelo operador do Direito possibilita o exame da proporcionalidade, da adequação da lei tributária ao escopo da norma constitucional.

Tampouco a indeterminação dos conceitos jurídicos em matéria tributária atenta contra reserva legal da qual a tipicidade é corolário, posto que, como bem afirma Domingos de Oliveira, a teoria da indeterminação conceitual considera que ela é exatamente um instrumento moderno de vinculação da conduta do administrador à lei. (1998: 27/29)

Outra constatação importante para o deslinde do problema colocado, diz respeito, no plano jurídico tributário nacional, à in-

existência de lugar para a relação estabelecida por Grizziotti entre serviços públicos e imposto, que é “devido quando se produz seu fato imponível, independentemente de que tal fato esteja ou não preso a uma noção de capacidade contributiva, que tenha resultado da interpretação da lei”. (1978: 128)

Verifica-se, como bem demonstrou Palao, que a concepção brasileira de imposto, não se afina com o pensamento de Grizziotti, para quem

a noção de capacidade contributiva, era causa última do dever de pagar impostos, que nada mais significava que a participação do cidadão nos serviços públicos custeados por tal tributo.

Também merece destaque como aspecto a ser sublinhado e de relevância para o entendimento da postura a ser adotada pelo intérprete, ao defrontar-se com situações em que avalia a justiça ou não de um imposto, o conteúdo do critério a ser empregado, no caso, o princípio da capacidade contributiva.

Sob o prisma da origem do princípio e de sua facilidade de absorção pelo sistema constitucional-tributário, verifica-se que um dos principais pontos de discórdia, reside exatamente no

*“ ... a expressão ‘sempre que possível’ existente no Texto Constitucional atual, parece-nos não poder ser vista, à luz do apresentado, como descaracterizadora da capacidade contributiva como princípio e, tampouco, como indicativa de ausência de sua aplicabilidade. ”*

fato de ser princípio trasladado para o Direito, da ciência Econômico-Financeira.

O problema nos parece estar no sentido de repartição empregado na ciência Econômico-

Financeira, conforme leciona Palao, que diverge daquele próprio dos princípios jurídicos constitucionais. Seu traslado para a Constituição, mantido o entendimento não jurídico da origem, embora necessite de maiores dados que nos possibilitem generalizar, indicam ser um dos problemas geradores das diversas correntes interpretativas, fundadas em diferente compreensão do sentido jurídico a ser emprestado ao princípio.

Palao Taboada aduz que no Direito Consti-

tucional não se pretende tanto a repartição global e sua justiça, quanto o problema da constitucionalidade de uma lei tributária em particular, sendo que a amplitude da noção de capacidade contributiva, na ciência Econômico-Financeira, leva ao paradoxo de se questionar o princípio, no intento de saber se ele refere-se à carga tributária do indivíduo ou de cada imposto em particular, se aos impostos diretos e indiretos, se aos reais e pessoais. (1978: 130)

No que trata à polêmica instaurada sobre a extensão, ou não, do princípio à totalidade dos impostos, fica claro não ser razoável o pensamento que vê como possível tal amplitude. Parece-nos que o ponto fulcral dessa interpretação, além do já afirmado, reside na concepção de igualdade; de como o intérprete entende o vínculo entre a capacidade contributiva e o princípio da igualdade.

Parece-nos, inicialmente, inexistir dúvidas de que o princípio da capacidade contributiva positivado na Constituição Federal de 1988 não está implícito no princípio da igualdade, não obstante a relação de complementaridade existente entre ambos.

Não obstante a respeitável posição de Palao Taboada, não nos convence a concepção de continência da capacidade contributiva no princípio da igualdade nos impostos de natureza fiscal. Ela só tem sentido quando se trata de impostos com

finalidade extrafiscal, ou seja, o emprego de tributos como fim de estimular ou não comportamentos, que é lícita desde que não infrinja a disposição constitucional da igualdade em sentido formal.

A subsunção, ou continência da capacidade contributiva no princípio da igualdade, portanto, encontraria ressonância positiva na comunidade política, pois, como afirma Palao, para o legislador um imposto que prescindia totalmente da noção de capacidade econômica, seria considerado injusto e arbitrário, pela sua incompatibilidade com o princípio da igualdade.

Vista pelo lado do operador do Direito, contudo, a positivação constitucional da capacidade

contributiva é critério indispensável, para que sejam identificadas as leis arbitrárias, visando a assegurar a igualdade em matéria tributária. A positivação constitucional desse princípio é fundamental ao intérprete da norma, para identificar as leis atentadoras à igualdade e, ao legisla-

dor ordinário, por ser a Constituição, pela sua posição supra legal, única norma a limitar sua ação.

Reforçando tal entendimento nos socorremos em Geraldo Ataliba, que, com base em Augustin Gordillo, sustenta ser a capacidade contributiva o único critério para o intérprete aferir a conformidade da lei ordinária com a norma su-

*“ Parece-nos, inicialmente, inexistir dúvidas de que o princípio da capacidade contributiva positivado na Constituição Federal de 1988 não está implícito no princípio da igualdade, não obstante a relação de complementaridade existente entre ambos. ”*

perior que é a Constituição. (1978: 142)

A separação do princípio da igualdade do postulado da capacidade contributiva parece-nos fundamental, para aferir-se a justiça do imposto com fins fiscais, pois, como afirma Francesco Tesouro, há problemas que são mais de igualdade que de capacidade contributiva e vice-versa.

A igualdade, segundo Tesouro, deve ser vista sob duplo enfoque: como princípio formal, traduzido na dicção de a lei tratar de forma igual as situações iguais e desigualmente as desiguais e material sintetizado no critério pelo qual se soluciona o problema de como agir de forma justa em matéria tributária, se duas situações são iguais ou desiguais em se tratando da incidência de impostos. (*In Revista de Direito Tributário* 4 1978: 138/139)

Constatamos que os autores que entendem o princípio da capacidade contributiva como sinônimo da igualdade, estando nele contido, são justamente aqueles que defendem sua extensão à totalidade dos impostos, posição que nos parece mais adequada ao Texto Constitucional anterior. A omissão naquele Texto Constitucional sugeria não ter sido adotado, na ordem ali instituída, o princípio da capacidade contributiva, razão pela qual corrente expressiva da doutrina, parece-nos, via tal princípio como expressão da igualdade.

As idéias identificadas e descritas neste trabalho, mais do que instigadoras de polêmicas, demonstram a busca pelo intérprete de um imposto justo e ressaltam a importância da capacidade contributiva como critério aferidor dessa justiça.

A percepção do disposto no art. 145 pelas várias correntes descritas não foge, via de regra, de um caudal comum: o desejo do constituinte de que os tributos sejam, *sempre que possível*,

graduados em função da personalidade, obviamente a expressão em destaque, por si só demonstra existirem exceções que tornam não razoáveis a extensão total defendida por alguns doutrinadores.

A busca do imposto justo, pano de fundo de toda a discussão, é pos-

sível e passa, nos impostos fiscais, pela vinculação do legislador, por meio da positivação do princípio da capacidade contributiva na Carta Magna.

Nessa linha e à guisa de encerramento, retornamos a Luigi Vittorio Berliri, quando questiona a posição daqueles para os quais o imposto justo é impossível, deixando interrogação que é, ao mesmo tempo, oportuna afirmação, para limitar o poder daqueles que realizam a tributação fiscal:

*(...) es oportuno preguntarse em qué medida no debe influir perniciosamente sobre el conflicto cad vez más ciego y violento de los egoísmos de*

*“ A busca do imposto justo, pano de fundo de toda a discussão, é possível e passa, nos impostos fiscais, pela vinculação do legislador, por meio da positivação do princípio da capacidade contributiva na Carta Magna. ”*



# *Boletim Informativo de Jurisprudência*

*Publicação eletrônica que divulga resumos não oficiais  
dos julgados do TRF - 1ª Região.*

*Elaborado a partir de notas tomadas nas sessões de julgamento.*

*Veja semanalmente no endereço*

*[www.trf1.gov.br](http://www.trf1.gov.br)*

*clase y de partido, el convencimiento de que una  
parte tan importante del trabajo y del ahorro in-  
dividual pueda e deba estar irremediabilmente y*

*al margen de toda critica, sin control de justicia,  
a disposición de la conveniència <politica> (...)  
(1986: 39)*

---

## *Bibliografia*

Balleiro, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

Bastos, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999.

Berliri, Vittorio Berliri. *El Impuesto Justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25/10/1966.

Coelho, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

Cretella Júnior, José. *Curso de Direito Administrativo*. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991.

Lacombe, Américo. "Iguualdade e Capacidade Contributiva". *In Revista de Direito Tributário*, separata, 1991, p.157.

Mello, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

Oliveira, Marcos Domingues de. *Direito Tributário. Capacidade Contributiva*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

Oliveira Júnior, Dario da Silva. *Análise Jurídica dos Princípios Tributários da Legalidade, Anterioridade e Capacidade Contributiva*. Rio de Janeiro: Lumens Juríd, 2000.

Rosa Júnior, Luiz Emygdio da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 9ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

Taboada, Carlos Palao. "Isonomia e Capacidade Contributiva". *In Revista de Direito Tributário*, 4, p. 126 a 143.

Valadão, Alexsander Roberto Alves. "Capacidade Contributiva e Taxa". *In Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, 1998, 30, p. 296 a 318.

Xavier, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

